Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 33687 du rôle
Inscrit le 2 décembre 2013

Audience publique du 13 novembre 2014

Recours formé par
Monsieur ..... et Madame .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33687 du rôle et déposée le 2 décembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..... et son épouse, Madame ....., demeurant ensemble à L-…., introduisant un recours en réformation contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 août 2013, référencée sous le numéro C 18729 du rôle, déclarant recevable mais non fondée leur réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2011, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 2, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 20 mars 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 février 2014 ;

Vu la constitution d'avocat déposée au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2014 par Maître Edévi Amegandji, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..... et de son épouse, Madame ..... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Edévi Amegandji et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 octobre 2014.

Le 20 mars 2013, le bureau d'imposition Luxembourg 2, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ..... et de son épouse Madame ....., le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2011, qui précisa que « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants (…) LOC : INTERETS DEBITEURS EN RELATION AVEC RESIDENCE SECONDAIRE NE SONT PAS DEDUCTIBLES* ».

Par courrier du 21 juin 2013, les époux ..... adressèrent une « *demande en réformation du bulletin d'impôt du 20 mars 2013* » au directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ». En substance, ils expliquèrent qu'ils auraient acquis en 2005 un appartement, sis à L-…. et qu'en 2008 ils auraient acheté dans la même résidence l'appartement situé immédiatement en dessous du premier, pour utiliser les deux appartements de façon concomitante en tant que logement familial. Ils estimèrent que même si l'acquisition des deux appartements se serait effectuée en deux temps et si la fixation de la

valeur unitaire aurait été faite sur deux objets immobiliers, le revenu de location issu des logements en question devrait prendre en compte les deux objets immobiliers formant leur résidence.

Par décision du 29 août 2013, référencée sous le numéro C 18729 du rôle, le directeur déclara la réclamation recevable et la rejeta comme non fondée. Il considéra que le bureau d'imposition avait qualifié à tort l'appartement acquis en 2008 comme résidence secondaire, tout en retenant qu'en dépit de cette interprétation erronée du bureau d'imposition, le montant du revenu net provenant de la location de biens établi par ledit bulletin de l'impôt sur le revenu ne prêtait pas à critique. Ladite décision est ainsi fondée sur les considérations et motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 21 juin 2013 par le sieur ....., en son propre nom ainsi qu'au nom de son épouse, la dame ....., qui l'y a dûment mandaté, demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 20 mars 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 107, 228, 238, 254 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération les intérêts débiteurs en relation avec leur nouvel appartement sis à ..... ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que les réclamants ont acquis en 2005, un appartement situé ....., à .... ; que depuis l'achèvement de cet immeuble, les réclamants et leurs enfants occupent cet appartement en tant que résidence principale ; qu'en 2008, ils ont acheté un deuxième appartement dans la même résidence, situé un étage en dessous de leur première propriété (deux unités économiques au sens du § 2bis de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs (BewG)) ; qu'aux fins de financement de l'appartement, ils ont contracté un deuxième prêt hypothécaire auprès de la « Wüstenrot Bausparkasse » ;

Considérant que les réclamants exposent dans leur requête qu'ils utilisent les deux appartements de façon concomitante pour le logement de leur famille (deux adultes et trois enfants) ; que le bureau d'imposition a cependant considéré l'appartement litigieux en tant que résidence secondaire ;

Considérant que l'article 98, alinéa 1er, numéro 5 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) qualifie de revenu provenant de la location de biens le revenu provenant de la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire, y compris celle des dépendances ; que l'alinéa 2 du même article habilite le pouvoir réglementaire à déterminer un ou plusieurs

régimes forfaitaires pour la détermination de la valeur locative des habitations occupées par leur propriétaire, tandis que l'alinéa 4 du même article dispose qu'en cas d'application d'un régime forfaitaire, les intérêts débiteurs correspondant à l'habitation occupée par le propriétaire ne sont déductibles que dans les limites et aux conditions à déterminer par règlement grand-ducal, sans pour autant définir la notion d'habitation ;

Considérant que le règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968, pris sur base de ces dispositions et applicable à toutes les habitations occupées par leur propriétaire, ajoute, après avoir établi le principe que les intérêts passifs sont déductibles en tant que seuls frais d'obtention admissibles jusqu'à concurrence de certains plafonds annuels, dans son alinéa 5 que par dérogation à l'alinéa 2, les intérêts passifs et les arrérages de rentes viagères ne sont pas déductibles lorsqu'ils sont en rapport économique avec une résidence secondaire ;

Considérant qu'en général, l'habitation se recouvre normalement avec une seule maison ou un seul appartement nettement délimités ; que les documents parlementaires (cf. doc. parl. 571[4], ad art. 115, pp. 191-s) n'indiquent pas de définition générale de l'habitation, mais se réfèrent pareillement de façon répétée aux cas-type d'une maison ou d'un appartement ; que l'unicité de l'élément immobilier habité ne saurait pourtant être érigée en exigence de principe, étant donné que dans l'hypothèse de plusieurs éléments immobiliers habités, le critère essentiel est celui de l'unité fonctionnelle existant entre ces différents éléments immobiliers servant à un même besoin d'habitation ; que deux appartements normalement distincts peuvent ainsi constituer ensemble une seule habitation si, d'après les données de l'espèce et notamment au vu de leur agencement et de leur nécessaire proximité de lieu l'un par rapport l'autre, ils donnent lieu à une utilisation simultanée et commune et servent à un même besoin d'habitation (TA - 25.11.1998, nos 10308, 10309, 10310 et 10311 du rôle) ;

Considérant qu'en l'espèce, les deux appartements en cause sont utilisés simultanément et en commun par les réclamants et leur enfants en tant que logement familial principal ; qu'eu égard à ces éléments non autrement contestés, il y a lieu de considérer les deux appartements comme habitation unique et résidence principale des requérants et de leur famille ;

Considérant qu'il s'ensuit que c'est à tort que le bureau d'imposition a qualifié l'appartement acquis en 2008 comme résidence secondaire pour rejeter le principe de la déduction des intérêts débiteurs en relation avec son acquisition ;

Considérant qu'en vertu de l'article 4a du règlement grand-ducal prévisé du 12 juillet 1968, les intérêts débiteurs ne sont néanmoins déductibles que dans la limite de certains plafonds qui sont fonction de l'époque de l'occupation de l'habitation par le propriétaire ; qu'à cet égard, l'appartement litigieux est à qualifier de simple extension de l'habitation préexistante, acquis en 2005, de sorte que la fixation de la valeur locative de cette dernière constitue le point de départ de la production du revenu provenant de la location de biens pour l'ensemble de l'habitation ainsi étendue ; que partant les plafonds relatifs à l'année de première occupation (2005) de l'habitation restent applicables pour la déduction d'intérêts en relation avec l'emprunt destiné à financer l'extension (en l'espèce l'appartement en-dessous) ; qu'étant donné que les réclamants ont indiqué avoir occupé l'appartement initial en 2005 et que leur ménage comprend encore leurs trois enfants tous collectivement imposables avec eux, les plafonds de déduction sont à fixer en conséquence ; qu'il s'ensuit qu'en l'espèce, malgré le paiement d'intérêts au total de 15.957,39 euros en 2011, le plafond annuel des intérêts débiteurs déductibles est fixé à (5 x 1.125 i.e.) 5.625 euros pour l'année litigieuse ;

Considérant qu'en l'espèce. en dépit d'une interprétation erronée de la part du bureau d'imposition, le montant du revenu net provenant de la location de biens établi à travers le bulletin litigieux ne prête pas à critique ;

Considérant que pour le surplus l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 2 décembre 2013, les époux ..... ont déposé un recours tendant à la réformation de la décision précitée du directeur du 29 août 2013, en sollicitant, principalement, que « *chaque unité économique occupée en vertu d'un droit de propriété au titre de l'habitation, donc chaque appartement individuellement* [fasse] *l'objet d'une évaluation séparée* » et que les revenus nets soient fixés en conséquence, subsidiairement, que « *les intérêts débiteurs relatifs au second objet occupé par le propriétaire* [soient] *alors déductibles comme en droit commun, sans limites forfaitaires de montant* » et, enfin, très subsidiairement que le tribunal dise que « *la capacité contributive des acquérants ayant été modifiée par la seconde acquisition, et afin d'en tenir compte, c'est la date de la dernière d'acquisition* (sic) *qui doit être retenue comme point de départ pour la déduction des intérêts forfaitaires issus de l'application du Règlement* (…) ».

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée *« Abgabenordnung »,* ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. En l'espèce, le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est encore recevable, pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours, les époux ..... expliquent avoir acquis en 2005 un premier appartement sis à L-…., ... pour y fixer leur résidence familiale et avoir acheté en 2008 un second appartement dans le même immeuble, juste en dessous du premier, afin que leur logement de famille dispose de plus de superficie.

En se fondant sur l'article 98 (1), (4) et (5) de de la loi modifiée du 4 décembre 1997 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR », ainsi que sur l'article 4 et 4a du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal, désigné ci-après par « le règlement grand-ducal du 12 juillet 1968 », ils contestent la qualification par le directeur de leur second appartement acheté en 2008, comme extension de la première habitation. Ils font en revanche valoir que les deux appartements seraient à considérer comme deux unités économiques distinctes. D'ailleurs, la qualification effectuée par le directeur contreviendrait au paragraphe 2bis (2) de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs, communément désignée par « *Bewertungsgesetz* », en abrégé « BewG », selon lequel : « *Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören* ». Or, en l'espèce, l'un des appartements leur appartiendrait en indivision, tandis que Monsieur ..... serait l'unique propriétaire de l'autre appartement. Ils ajoutent qu'en raison du fait que la seconde unité économique soit utilisée par son propriétaire la ferait passer du traitement général des revenus de location au traitement particulier des revenus de location des logements dont le propriétaire se réserverait l'usage, réglementé par l'article 98 (4) et (5) LIR.

Le délégué du gouvernement conteste que chaque unité économique occupée en vertu d'un droit de propriété au titre de l'habitation, donc chaque appartement devrait faire l'objet d'une évaluation séparée.

Il fait ainsi valoir que le paragraphe 2 (2) BewG cité par les demandeurs ne serait pas applicable en l'espèce, dans la mesure où il servirait à déterminer non point le revenu net provenant de la location, donc la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire, mais en revanche, la valeur unitaire d'un immeuble et la base d'assiette de l'impôt foncier.

Le délégué du gouvernement se réfère à un jugement du tribunal administratif du 2 mai 2005, inscrit sous le numéro 18450 du rôle, pour affirmer que le régime forfaitaire de détermination de la valeur locative, et partant l'interdiction de la déduction de frais d'obtention autres qu'un certain plafond d'intérêts débiteurs, ne trouverait application que dans l'hypothèse où l'habitation en cause serait à considérer comme étant « *occupée par le propriétaire* ». Cette condition se trouverait vérifiée au cas où l'habitation serait effectivement utilisée par le propriétaire ou se trouverait du moins continuellement à sa disposition. En ce qui concerne la notion d'habitation, le délégué du gouvernement se réfère encore à la jurisprudence des juridictions administratives pour affirmer que deux appartements normalement distincts pourraient constituer ensemble une seule habitation si, d'après les données de l'espèce et notamment au vu de leur agencement et de leur nécessaire proximité de lieu l'un par rapport à l'autre, ils donnent lieu à une utilisation simultanée et commune et servent à un même besoin d'habitation.

Le délégué du gouvernement soutient qu'en l'espèce Monsieur ..... serait propriétaire des deux appartements litigieux et qu'il les occuperait à titre de résidence principale avec son épouse et ses trois enfants, qui seraient tous imposables avec lui. Il conclut que le directeur aurait à bon droit déterminé une valeur locative unique pour les deux appartements en les considérant comme une seule habitation et en appliquant le plafond annuel des intérêts débiteurs déductibles en vertu de l'article 4a du règlement grand-ducal du 12 juillet 1968.

Le délégué du gouvernement ajoute qu'un ménage soumis à l'imposition collective serait à considérer comme une unité économique, comme une communauté fiscale de revenus et de biens quel que soit le régime matrimonial des époux. Ainsi, le fait que les demandeurs soient mariés sous le régime de la séparation des biens et que l'épouse ne soit propriétaire que d'un des deux appartements ne justifierait pas le morcellement de la valeur locative imposable.

Enfin, en ce qui concerne la demande très subsidiaire des époux ....., tendant à voir reconnaître la date de la dernière acquisition comme point de départ pour la déduction des intérêts forfaitaires, le délégué du gouvernement se réfère encore à la jurisprudence des juridictions administratives selon laquelle dans l'hypothèse d'une simple extension d'une habitation, la fixation de la valeur locative de l'habitation initiale constituerait le point de départ de la production du revenu provenant de la location de biens pour l'ensemble de l'habitation. Le délégué du gouvernement conclut partant au rejet de la demande très subsidiaire.

L'article 98 (1) 5. LIR qualifie de revenu provenant de la location de biens le revenu provenant de « *la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire, y compris celle des dépendances* ». Le paragraphe (2) du même article habilite le pouvoir réglementaire à déterminer un ou plusieurs régimes forfaitaires pour la détermination de la valeur locative des habitations occupées par leur propriétaire, tandis que le paragraphe (4) du même article dispose qu' « *en cas d'application d'un régime forfaitaire les intérêts débiteurs correspondant à l'habitation occupée par le propriétaire ne sont déductibles que dans les limites et aux*

conditions à déterminer par règlement grand-ducal », sans pour autant définir la notion d'habitation.

Le règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968, pris sur base de ces dispositions et applicable à toutes les habitations occupées par leur propriétaire, ajoute, après avoir établi le principe que les intérêts passifs sont déductibles en tant que seuls frais d'obtention admissibles jusqu'à concurrence de certains plafonds annuels, dans son paragraphe (5) que « *par dérogation à l'alinéa 2 ci-dessus, les intérêts passifs et les arrérages de rentes viagères ne sont pas déductibles lorsqu'ils sont en rapport économique avec une résidence secondaire* ». Il ne définit pourtant non plus la notion d'habitation.

En l'espèce, il n'est pas contesté que les demandeurs, propriétaires des deux appartements litigieux les occupent eux-mêmes. Cependant, ils soutiennent que les deux appartements leur servant d'habitation ne seraient pas à considérer comme entité économique unique, mais comme deux unités économiques distinctes.

S'il est vrai que l'habitation se recouvre normalement avec une seule maison ou un seul appartement nettement délimités et si les travaux parlementaires relatifs à la loi du 4 décembre 1967[1] n'indiquent pas de définition générale de l'habitation mais se réfèrent pareillement de façon répétée aux cas-type d'une maison ou d'un appartement, il n'en demeure pas moins que l'unicité de l'élément immobilier habité ne saurait pourtant être érigée en exigence de principe, étant donné que, dans l'hypothèse de plusieurs éléments immobiliers habités, le critère essentiel est celui de l'unité fonctionnelle existant entre ces différents éléments immobiliers servant à un même besoin d'habitation. Deux appartements normalement distincts peuvent ainsi constituer ensemble une seule habitation si, d'après les données de l'espèce et notamment au vu de leur agencement et de leur nécessaire proximité de lieu l'un par rapport à l'autre, ils donnent lieu à une utilisation simultanée et commune et servent à un même besoin d'habitation[2].

En l'espèce, les demandeurs expliquent avoir acquis un second appartement en 2008, situé dans le même immeuble et directement en dessous de leur premier appartement acheté en 2005, pour disposer de plus d'espace. Ils ajoutent occuper les deux appartements ensemble avec leurs trois enfants en tant que résidence familiale principale. Au vu de ces éléments non autrement contestés, il y a lieu de considérer le second appartement acquis en 2008 comme simple extension du premier appartement et, par conséquent, que les deux appartements forment une habitation unique et la résidence principale des demandeurs et de leur famille. C'est partant à juste titre que le directeur a considéré que les deux appartements constituaient une seule habitation et qu'ils étaient à qualifier d'entité économique unique.

Au vœu de l'article 4a du règlement grand-ducal du 12 juillet 1968 aux termes duquel : « *Le plafond des intérêts passifs déductibles est fixé à partir de l'année d'imposition 2002 à :*

- 1.500 euros pour l'année de l'occupation et les cinq années suivantes,

- 1.125 euros pour les cinq années subséquentes,

- 750 euros pour les années suivantes. » les intérêts débiteurs ne sont néanmoins déductibles que dans la limite de certains plafonds qui sont fonction de l'époque de l'occupation de l'habitation par le propriétaire. Le tribunal venant de retenir que l'appartement acquis par les demandeurs en 2008 était à qualifier de simple extension de l'habitation préexistante acquise en 2005, il y a lieu de conclure que la fixation de la valeur locative de

---

[1] (cf. doc. parl. 571, *ad* art. 115, pp. 303s.)

[2] trib. adm. 25 novembre 1998, n° 10308 à 10311 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°215

cette dernière constitue le point de départ de la production du revenu provenant de la location de biens pour l'ensemble de l'habitation ainsi étendue. C'est partant encore à juste titre que le directeur a retenu que les plafonds de déduction relatifs à l'année de première occupation de l'habitation, en l'occurrence l'année 2005, restaient applicables pour la déduction des intérêts débiteurs en relation avec l'emprunt destiné à financer l'extension, tout en prenant en considération, dans le cadre de la fixation des plafonds de déduction, d'une part, le fait que le ménage des demandeurs comprend encore leurs trois enfants, tous collectivement imposables et, d'autre part, le fait que les demandeurs ont déclaré avoir occupé l'appartement initial en 2005. Il s'ensuit que les moyens des demandeurs sont à rejeter pour ne pas être fondés.

Les considérations qui précèdent ne sont pas énervées par l'argumentation des demandeurs selon laquelle la qualification du second appartement acquis en 2008 en tant qu'extension du premier appartement serait contraire au paragraphe 2 BewG étant donné que l'un des appartements appartiendrait aux demandeurs en indivision, tandis que l'autre n'appartiendrait qu'au seul Monsieur ......

En effet, aux termes du paragraphe 3 BewG : « *Steht ein Wirtschaftsgut mehreren Personen zu, so ist sein Wert im ganzen zu ermitteln. Der Wert ist auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile zu verteilen, soweit nicht nach dem maßgebenden Steuergesetz die Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig ist.* ». Dès lors, dans la mesure où un ménage soumis à imposition collective est à considérer comme unité économique et comme communauté fiscale de revenus et de biens, quel que soit le régime matrimonial des époux[3], force est au tribunal de constater que le fait que l'un des appartements appartienne en indivision aux deux époux tandis que l'autre n'appartienne qu'au seul Monsieur ..... ne justifie pas le morcellement de la valeur locative imposable dans le chef des époux ......

Eu égard aux considérations qui précèdent et en l'absence de tout autre moyen, le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne Monsieur ..... et Madame ..... aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

[3] trib. adm. 15 juin 2000, n° 11340 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°67 et autres références y citées.

et lu à l'audience publique du 13 novembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill | s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 13 novembre 2014
Le greffier du tribunal administratif